



LE CHANGEMENT DES REGLES COMPTABLES : UNE INTERPRETATION PAR LA THEORIE DES CONVENTIONS

Amblard M. (2000), « Le changement des règles comptables : une interprétation par la théorie des conventions », *Actes de l'Association française de comptabilité (AFC)*, mai.

Marc Amblard¹

Résumé

Cet article entend montrer comment la théorie des conventions constitue une nouvelle piste méthodologique capable de mieux appréhender la dimension sociale et consensuelle de la comptabilité. Nous tenterons alors de pénétrer le processus par lequel les conventions comptables, ensembles de repères collectifs sont amenées à passer d'un état à un autre. Dans un premier temps, sont décrits les facteurs qui contribuent à déstabiliser les conventions en place. Les réactions de celles-ci peuvent alors s'inscrire dans différents scénarios qui vont de la résistance jusqu'à l'effondrement, pouvant donner le jour à de nouvelles conventions. Le modèle proposé devrait ainsi fournir une nouvelle grille d'analyse permettant de poser un regard différent sur la construction et l'évolution des règles comptables. La dynamique conventionnaliste apparaît de ce point de vue, comme un mécanisme socialement construit, répondant à des influences et des courants profonds.

Mots-clé : modèle comptable - théorie des conventions – dynamique – alternative.

Abstract

This article analyzes the process through which accounting conventions – sets of collective norms – happen to undergo variations from one state to another. A first stage shall describe the factors which are likely to undermine existing conventions. The conventions will then be shown as reacting according to a wide spectrum of behaviours ranging from resistance to total collapse, thus paving the way for new conventions. The model thereby proposed aims at providing the organization observer with a new analysis framework allowing a better understanding of changes in accounting rules. The conventionnalist dynamic will eventually appear as socially-designed mechanism responding to a number of influences and deep trends.

Keywords : accounting model - conventions theory – dynamics - alternative.

¹ Agrégé des techniques comptables et financières, Faculté des sciences économiques et de gestion, Université de Toulon et du Var - B.P. 132 - 83957 La Garde cedex.
Tel : 04 98 01 55 55 – fax : 04 98 01 55 56 - E-mail : marc.amblard@wanadoo.fr

Toute convention comptable est une procédure collective identifiable par sa conformation. Ensemble de repères socialement construits, elle permet de guider les comportements d'un individu dans un espace normé. Son discours émet un ensemble de signaux ayant pour fonction de borner les pratiques comptables, les moyens de transmission se chargeant de porter ces signaux à la connaissance des praticiens et autres convenants². Dans cet esprit, la convention comptable comme toute autre convention, constitue un ordre surplombant les individus et les groupes, dont la principale fonction est d'assurer une convergence des pratiques en créant de l'accord. Ainsi, peut-on la qualifier de phénomène social et interpersonnel, présentant permanence, continuité et stabilité.

Cependant, cette régularité de la convention n'exclut pas son évolution. Aussi, ne se maintient-elle que par la vertu d'un « consentement collectif », dont les équilibres internes varient en fonction des pressions contradictoires auxquelles il est soumis. Dans cette perspective, la convention comptable représente un système autonome dont il est possible de décrire la dynamique. Le courant conventionnaliste est toutefois très discret sur ce thème et on ignore par quel processus sont impulsées les négociations sur les conventions ou comment naissent les désaccords sur les règles. On ne dispose hélas, d'aucune analyse approfondie décrivant l'évolution des conventions et ce, même si la perspective théorique d'une histoire des conventions a été évoquée à plusieurs reprises. Si l'on admet l'idée de remise en cause d'une convention, peu fut dit hélas, sur sa dynamique interne d'évolution.

Nous devons reconnaître en revanche, les avancées remarquables de quelques travaux qui nous ont permis d'enrichir considérablement nos recherches dans cette direction. Nous citerons notamment les études de P. Y. Gomez³ qui s'est attaché à expliquer par quels mécanismes les conventions de qualité évoluent, ainsi que celles menées par R. Boyer et A. Orléan⁴, qui adoptent un regard original sur la transformation des conventions salariales.

Du point de vue qui nous occupe, nous savons que le système comptable s'appuie sur un ensemble de conventions reconnues ou implicites dont il est difficile de considérer qu'elles sont figées. Force est de reconnaître qu'une grande partie des conventions qui régissent notre quotidien, même les plus profondes ou les plus inavouées, subissent un certain nombre de contraintes et évoluent en conséquence. De la même façon, les conventions comptables ne sont pas immuables ; elles se sont adaptées progressivement, parfois avec du retard et non sans opposer quelque résistance à l'environnement économique.

Il nous semble ainsi possible d'enrichir l'analyse conventionnaliste de la comptabilité, d'une vision dynamique qui abordera, selon un angle original, les évolutions possibles du modèle actuel, et partant, de l'entité qu'il produit. Cette réflexion devrait ainsi, c'est en tout cas une de ses ambitions, jeter une lumière pour le moins originale sur le processus de normalisation comptable.

Le concept de « norme » pouvant recouvrir deux acceptions différentes, il convient avant tout de dissiper toute confusion sémantique possible. Le premier sens du mot « norme » est celui que lui prête le langage sociologique, à savoir une règle ou un critère orientant notre vie en société. Il ne s'agit pas d'une régularité dans les comportements constatés, mais d'un *modèle idéal de conduite* vers lequel nous sommes tous censés tendre. Dans une seconde acception plus réaliste ou plus inductive pourrait-on dire, la norme représente le comportement *le plus fréquemment observé*. Ainsi, en mathématique, la loi de Gauss est nommée « loi normale » en

² M. Amblard, « la théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? », *Actes du XIX^e Congrès de l'AFC*, Association Française de Comptabilité, 1998, pp. 1017-1030.

³ P. Y. Gomez, *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris, 1994.

⁴ Boyer R. et Orléan A. (1991), « Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire », *Revue économique*, n°2, mars 1991, pp. 233- 274.

ce qu'elle se réfère aux phénomènes statistiques dont la fréquence relevée se rapproche d'une valeur centrale. C'est bien entendu, vers cette dernière définition que le langage conventionnaliste nous renvoie.

Aussi, s'interroger dans ce sens sur le processus de *normalisation comptable* revient en fait à décrire et analyser les mécanismes par lesquels les conventions comptables sont produites et évoluent. Nous pourrions alors tout aussi bien parler de « conventionnalisation comptable ».

Nous tenterons alors de brosser une esquisse de la dynamique des conventions en répondant à deux groupes de questions : quels sont les facteurs capables de remettre en cause les conventions existantes ? (1) Quelles sont alors leurs réactions ? (2) Ce nouveau corpus conceptuel nous permettra ainsi de jeter un regard novateur sur l'évolution des règles comptables.

1. L'alternative comptable et ses facteurs d'émergence

De la même façon, pour qu'il y ait un changement de règle comptable, il est nécessaire qu'émerge, en amont, une *alternative* propre à mettre en doute la convention en place. Une alternative est ainsi entendue comme une convention adverse dont la cohérence et la pertinence du discours peuvent selon les conditions, séduire la population des convenants. En ce sens, elle doit être considérée comme l'élément de motricité par excellence du processus d'évolution des conventions.

Pour reprendre l'exemple de la circulation routière, nous dirons que la conduite à gauche de la chaussée constitue une *alternative* à notre convention actuelle. A l'inverse, notre système qui impose une conduite sur la droite de la chaussée représente une *alternative* à la convention souscrite par nos voisins anglais. La remarque est, au demeurant, tout aussi valable pour la disposition de l'actif et du passif dans le bilan, de chaque côté de la Manche. Concernant la valorisation des postes dans les états financiers, nous constatons que si le principe des coûts historiques est la convention en vigueur, la valorisation au coût actuel est en fait, une des *alternatives* qui lui sont opposables. De la même façon, le principe de prudence comptable qui dicte d'enregistrer les charges latentes et de rejeter les produits de même nature, est une convention qui admet une *alternative*, le principe de réciprocité, en vertu duquel les charges et les produits latents doivent être comptablement traités de façon identique. En fait la liste est très longue puisque toute convention admet au moins une *alternative*. En l'absence d'*alternative*, il n'était plus possible d'évoquer une situation d'incertitude, l'individu n'ayant pas de choix. Dans ces conditions, on ne peut véritablement parler de convention mais plutôt d'obligation. Nous dirons alors que l'*alternative* est un dispositif délivrant un discours non compatible avec celui de la convention en place et remettant en cause la légitimité de ce dernier. Conséquemment, le professionnel, selon le contexte, peut progressivement douter de l'adoption généralisée de la convention, de moins en moins convaincu de sa cohérence et de sa pertinence. Ce faisant, le convenant dubitatif va renvoyer aux autres un message les informant sur ses incertitudes quant à la légitimité de la convention existante. Le doute peut alors se répandre et faire le lit d'une nouvelle convention plus convaincante. Ainsi, l'*alternative* engendre le doute qui lui-même modifie l'aptitude à convaincre d'une convention supposée acquise.

Cependant, il ne faudrait pas se méprendre sur le caractère « réactif » de la technique comptable et surestimer l'impact des *alternatives*. La comptabilité n'a pas réagi à toutes les impulsions extérieures et seules les inventions qui ont su convaincre toute une population ont été adoptées. Toute proposition s'inscrivant dans une approche qui diffère de la convention en

place, si elle peut être qualifiée d'*alternative*, n'est donc pas forcément apte à engendrer un état de doute. Invoquant les travaux de R. Sudgen, nous rajouterons que le mécanisme d'autorenforcement de la convention fait d'elle, un *équilibre évolutionnairement stable*. « Un *équilibre évolutionnairement stable* est une forme de comportement telle que, si elle est suivie au sein d'une population, un tout petit groupe qui en dévie réussit moins bien que ceux qui la suivent »⁵. En conséquence, une telle situation, reprennent R. Boyer et A. Orléan, « résiste à toute stratégie déviante pour peu que celle-ci ne soit suivie que par un faible nombre d'individus, d'où le terme d'*évolutionnairement stable* : « une mutation » qui n'affecterait que quelques individus ne saurait renverser le comportement dominant »⁶. En d'autres termes, pour qu'une *alternative* émerge, le doute qui l'accompagne ne doit pas se limiter à quelques esprits critiques, mais envahir une portion suffisamment grande de la population pour amener ses membres à s'interroger quant à une adhésion durable et généralisée de la convention.

Etudier la dynamique des conventions comptables revient alors à s'interroger en premier lieu sur les facteurs qui favorisent l'émergence de l'*alternative*, même si ceux-ci ne sont pas toujours identifiables avec précision. Du point de vue qui nous occupe, il est en effet, malaisé d'adopter un raisonnement linéaire; au sein du système conventionnaliste, il est difficile d'imaginer une cause unique justifiant une série de conséquences.

Globalement, nous pouvons relever deux catégories de facteurs susceptibles de mettre en péril la convention existante en favorisant l'émergence de l'*alternative* : les facteurs exogènes (1.1.) et les facteurs endogènes (1.2.).

1.1. Les facteurs exogènes

Les facteurs exogènes peuvent être définis comme des agents extérieurs à la convention, qui concourent à la production d'une *alternative*. En d'autres termes, les causes à l'origine de l'*alternative* sont étrangères aux déterminants de la convention établie. Deux facteurs peuvent être relevés : le *contact* et la *réglementation publique*.

1.1.1. Le contact

Le *contact* est un facteur qui participe fréquemment à l'émergence d'une *alternative*. Nous pouvons remarquer en effet, que lorsque deux populations (au sens conventionnaliste du terme) sont amenées à se rapprocher pour quelques causes que ce soit, plusieurs conventions peuvent entrer en contact; chacune devient alors l'*alternative* de l'autre dans un enchaînement de frictions aux issues diverses. Ainsi, lorsque le groupe G1 adoptant la convention C1 entre brusquement en compétition avec le groupe G2 doté de la convention C2, l'issue du combat dépend de la proportion de chacun des groupes G1 ou G2 par rapport à la population totale donnée par G1 + G2. Au-delà d'un certain seuil dont la valeur dépend des données du contexte, les individus qui avaient adopté la convention, aujourd'hui numériquement déclinante, par hypothèse C1, se convertiront progressivement à C2.

Ce mécanisme est autorenforçant puisque l'individu trouve un avantage à se soumettre à la convention C2 dès lors qu'il est convaincu que ladite convention est elle-même adoptée par le plus grand nombre. En se retranchant derrière le comportement qu'il suppose être celui des autres, tout du moins le plus répandu, le convenant justifie ses actes et en atténue la responsabilité; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement. Aussi, lorsque la population à

⁵ Sudgen R. (1986), *The Economics of Rights, Co-operation and Welfare*, Basil Blackwell, p.91.

⁶ Boyer R. et Orléan A., art. cit., p. 240.

laquelle il appartient, G1, lui semble décroître, le doute gagne son esprit, et pour peu que ses hésitations transparaissent dans son comportement, il renverra aux autres un message non-dit qui tendra lui-même à répandre un doute sur les résistances opposées par C1. L'effet étant cumulatif, on assiste alors à une fuite de la population G1 qui rejoint G2 rendant par-là la convention C2 encore plus convaincante.

Illustrons ce processus spéculaire en utilisant l'exemple du sens de la conduite automobile. Prenons alors une zone du globe au sein de laquelle les automobilistes (G1) ont convenu de rouler sur la file de droite (convention C1), et imaginons, peu importe le motif, que cette région soit un jour envahie par une population étrangère (G2) ayant adopté une convention de conduite opposée à C1(C2). La population G2 n'entend pas adopter la convention en place, mais imposer la sienne à G1. Nous sommes alors dans un cas typique d'affrontement engendré par le contact de deux conventions délivrant chacune un discours contradictoire. Pour le groupe G1, la convention C2 représente une *alternative* mettant en doute la convention C1. Nul ne disconviendra en effet, qu'un automobiliste plus attaché à sa vie qu'aux conventions établies, sera contraint d'anticiper la conduite des autres automobilistes ; il est alors plus que probable que la proportion (perçue) d'automobilistes roulant à droite ou à gauche déterminera son attachement à C1 ou son déplacement vers C2.

Un autre exemple, pour le moins frappant, nous est fourni par le succès des transplants japonais au Royaume-Uni et aux Etats-Unis dans le secteur de l'industrie automobile. L'étude menée par R. Boyer et A. Orléan décrit le processus grâce auquel les modes de gestion et le système de détermination des salaires asiatiques se sont diffusés dans l'industrie anglo-saxonne. « Au début des années quatre-vingts, nombre d'observateurs furent amenés à penser que les établissements établis à l'étranger ne pourraient réussir en dehors de leur territoire d'origine, tant le modèle japonais semblait lié étroitement à un système de valeurs, de coutumes et de normes implicites, tout à fait spécifiques et idiosyncrasiques »⁷. Le succès des transplants est aujourd'hui amplement reconnu au point que la littérature sur la question évoque parfois le processus de « nipponisation » de l'industrie américaine. Même si la formule apparaît exagérée, force est de reconnaître néanmoins, que nombre de conventions qui auparavant régissaient le secteur de l'automobile et de l'électronique, sont depuis quelques années sérieusement mises en doute par la généralisation des pratiques japonaises.

A l'égard de la comptabilité, nous pouvons avancer, qu'une partie de nos conventions est aujourd'hui sérieusement mise en doute par le contexte de mondialisation dans lequel évoluent nos entreprises. Depuis le début des années 80, celles-ci sont de plus en plus nombreuses à chercher des financements sur les marchés étrangers ; aussi, sont-elles poussées à adopter des conventions différentes, afin d'en satisfaire les besoins informationnels. Il y a donc un premier *contact* à l'extérieur, puis un second à l'intérieur, lorsque les groupes en question, ramènent sur leur territoire d'origine, à travers les comptes qu'ils publient, ces nouvelles conventions. Ainsi, les normes américaines (FASB) et internationales (IASB), s'introduisent-elles discrètement en France, bousculant progressivement les normes locales.

Il est un second facteur qui contribue à renforcer ce phénomène, c'est la présence, en qualité de membres de l'Ordre des Experts Comptables et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes au sein de l'*International Accounting Standards Committee*⁸. Aussi, en tant que praticiens d'une part, et éléments constitutifs du CNC d'autre part, les deux organismes nationaux sont-ils d'excellents relais capables, par *contact*, de véhiculer des

⁷ R. Boyer et A. Orléan, *art. cit.*, p. 237.

⁸ Colasse B. et Standish P. (1997), « L'Etat, les entreprises et la profession comptable : mise en perspective socio-historique de la réforme inachevée de 1996-97 du dispositif français de normalisation comptable », *Cahier de recherche du CREFIGE* n°9702 et Communication lors du XVIème congrès mondial de l'IAAER, Paris.

alternatives étrangères. Nous pourrions aussi ajouter, que la présence des gros cabinets comptables anglo-saxons au sein des organismes de normalisation français est un facteur supplémentaire qui participe à l'introduction sur notre territoire de conventions différentes.

Si l'on prend l'exemple du crédit-bail, force est de reconnaître que la convention de patrimonialité qui guide sa comptabilisation dans les comptes sociaux (individuels), est encore une fois, sérieusement mise en doute par le *contact* de notre modèle avec les normes étrangères, anglo-saxonnes notamment, qui préconisent un traitement différent. Par contact, celles-ci fournissent une *alternative* dont le discours peut apparaître à certaines populations de plus en plus cohérent. La convention établie s'en trouve alors nettement déstabilisée.

1.1.2. La réglementation publique

La *réglementation publique* est le second facteur d'émergence exogène ; les textes qu'elle édicte sont susceptibles de réorienter les conduites en déplaçant les bornes comportementales. Les conventions établies sont alors remises en cause par l'*alternative* ainsi produite. Il importe cependant, de bien comprendre que si la *réglementation publique* contribue à faire émerger une *alternative*, elle ne crée pas l'accord pour autant. La conformité à un comportement donné ne résulte pas d'une obéissance aveugle à une autorité supérieure, mais résulte plutôt dans la conviction que ce comportement sera adopté par toute la population. Cette conviction repose sur plusieurs facteurs parmi lesquels on citera :

- la prévisibilité de la réaction des autres ; autrement dit, face à une prescription réglementaire, l'attitude de l'individu est fonction en grande partie de l'anticipation qu'il fera du comportement d'autrui. Cette anticipation dépend elle-même de la connaissance de ses pairs et de la distance d'observation qui l'en sépare.
- La légitimité du pouvoir qui produit la règle ; cette légitimité ne s'impose pas non plus : le bien-fondé des règles précédemment édictées, l'assujettissement plus ou moins spontané de la population sont des facteurs qui contribuent à assurer la légitimité du pouvoir.
- La performance de la règle elle-même, c'est-à-dire sa capacité à augmenter l'utilité sociale des convenants constitue un troisième facteur qui contribuera à renforcer la conviction de la population quant à une adoption généralisée de la règle produite.

Ainsi, si l'individu est convaincu pour ces différentes raisons, que toute la population se conforme à la prescription, il s'y conformera lui-même, renforçant dans le même temps, la conviction des autres dans une adoption généralisée. La règle acceptée, peu à peu, devient ainsi convention. Toutefois, la disposition de la force et de la contrainte ne garantit pas à l'institution légale que la règle qu'elle édicte se transformera en convention.

L'installation de feux tricolores dans la ville de Naples (et dans bien d'autres villes d'ailleurs), ainsi que l'instauration d'un code de conduite, n'ont jamais modifié le comportement des automobilistes⁹. Il suffit en effet, de traverser la ville pour constater aussitôt que la très grande majorité des Napolitains circulent dans leur ville au mépris des feux de signalisation, comme si ceux-ci n'avaient jamais existé. Pour autant, il n'y a pas blocage et les véhicules y circulent même avec une certaine fluidité. Le fait est que d'autres conventions en place, en assurent la circulation intra-urbaine : priorité au véhicule le premier arrivé au croisement, le plus rapide, à l'automobiliste le plus déterminé...

A leur grand désespoir, les autorités municipales ne sont jamais parvenues à imposer le respect du Code. Il est en effet impossible de verbaliser chacun des millions d'automobilistes qui sillonnent continuellement la ville. La *réglementation publique* n'a pas convaincu la population ; chacun de ses membres, observant et anticipant que l'autre ne se conformera pas

⁹ C.f. Riveline C. (1993), « La gestion et les rites », *Annales des mines*, décembre, pp. 82- 90.

au code, maintient et renforce les vieilles conventions en place. La règle de droit n'est jamais devenue convention.

Ainsi, la convention ne se décrète pas. On retrouve ici l'opposition *homoeconomicus* / *homosociologicus* : l'individu n'est pas uniquement mu par la recherche de son intérêt personnel, dans le cadre des lois et des règles. Son comportement est aussi balisé par un ensemble de conventions, le soustrayant ainsi à l'incertitude en lui délivrant des informations quant à la conduite communément admise. Un changement de réglementation n'induit donc pas obligatoirement une modification des comportements. L'agent n'agit pas en fonction de ce que lui prescrit l'autorité publique, mais en anticipant le comportement des autres et ce que ceux-ci attendent de lui. La nuance est notable.

S'il reste entendu que rien n'en garantit l'adoption généralisée, la règle édictée par l'autorité publique est tout de même génératrice d'*alternative* et donc de doute. Dans ces conditions, la *réglementation* comptable peut, elle aussi, constituer un facteur d'émergence en présentant à la population des textes prescrivant un changement dans les pratiques comptables. L'*alternative* ainsi produite peut contribuer à remettre en cause les conventions existantes.

Il est toujours tentant de prêter à la législation comptable plus de pouvoir qu'elle n'en a réellement ; le poids qu'elle exerce sur les conventions est probablement plus faible qu'on ne le supposerait de prime abord, et ce pour deux raisons principales :

- d'abord, une convention comptable n'existe, nous l'avons vu, que parce qu'une collectivité d'utilisateurs accepte d'y souscrire, parce qu'elle trouve normal et bénéfique de s'y référer, et surtout parce que chacun de ses membres est convaincu durablement de son adoption par les autres. Nul ne peut décréter l'accord.

- Ensuite, parce que la réglementation publique, se contente dans la plupart des cas, de valider une norme préexistante, elle ne crée pas l'entente, elle entérine *a posteriori* des conventions comptables dont les origines lui sont étrangères. Le primat de l'autorité législative sur les normes, pour rassurant qu'il paraisse ne résiste pourtant pas à l'examen génésiaque des pratiques comptables.

Prenons pour exemple l'amortissement des frais d'établissement ; une perspective historique nous enseigne que le procédé fut initié par quelques entreprises parmi lesquelles on peut citer les Cristalleries de Baccarat au début du 19^{ème} siècle (1824)¹⁰. Quelques années plus tard, certains auteurs (dont Godard) recommandaient d'adopter l'amortissement des frais d'établissement. De nombreux praticiens furent alors séduits quant au bien-fondé de la méthode qui se répandit progressivement. Ça n'est que dans une troisième phase du processus, que les tribunaux l'entérinèrent comme résultant des usages en vigueur.

Nous remarquons alors qu'une norme qui pourrait apparaître au profane comme résultant d'une prescription réglementaire est en fait issue d'un processus dont la « juridicisation » n'est pas l'origine mais plus modestement une étape finale. Ainsi, lorsqu'aux Etats-Unis, le FASB émit en 1983 la norme n° 76 « Extinguishment of Debt » relative au désendettement de fait, elle ne fit qu'entériner une pratique qui commençait à se répandre depuis plus d'un an, initiée en l'occurrence, par deux sociétés « dissidentes » : Xerox et Exxon. La réglementation comptable devient ainsi, un écran qui occulte d'autres facteurs d'émergence.

La pratique érige, le droit fige.

Les principes qui ont été inscrits dans le code de commerce en 1983 n'ont fait que reprendre des conventions acquises de longue date (les juristes de la comptabilité n'en disconviendront pas, eux-mêmes s'accordant à considérer que les sources du droit comptable résidaient, jusqu'en 1983, essentiellement dans des usages¹¹). Le seul principe qui fut

¹⁰ Lemarchand Y. (1993), *Du déperissement à l'amortissement*, Ouest Editions, Nantes.

¹¹ Raybaud-Turillo B. (1997), *Le modèle comptable patrimonial, les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vuibert, Paris.

innovant, dans le sens où il n'émanait pas d'une convention existante, est celui d'image fidèle qui nous a été apporté par les Anglais ; il est au demeurant, frappant de remarquer qu'il ne fut jamais respecté faute de cohérence. En empruntant au discours conventionnaliste, nous dirons que l'énoncé du texte rentre en conflit avec le discours de certaines conventions existantes.

Que ces propos ne fassent pas injure aux normalisateurs, la réglementation comptable est indispensable ; la population se sentant confortée et sécurisée dans sa conviction d'une adoption généralisée, la convention peut ainsi gagner les convenants plus rapidement qu'en l'absence de normes explicitement reconnues. On peut ainsi prêter à la réglementation comptable un triple rôle :

- D'abord, la réglementation est un *moyen de transmission* qui participe à la diffusion du discours conventionnel. En d'autres termes, elle porte à la connaissance des professionnels, la conduite à adopter dans tel ou tel type de situation. Dès lors, les organismes de normalisation s'apparentent le plus souvent à des miroirs renvoyant à une population dans l'attente, le reflet des pratiques en état d'évolution ou d'émergence ; elle contribue ainsi à amplifier et renforcer une pratique à l'état de gestation ou d'incertitude.
- Ensuite, la réglementation *renforce la convention* établie en officialisant sa légitimité ; elle constitue ainsi, un rempart destiné à la protéger des doutes qui pourraient la déstabiliser. Pour autant, rien n'en garantit la pérennité.
- Enfin, la législation a pour fonction supplémentaire de *limiter les déviations*. La convention n'exclut pas la transgression. Si la quasi-totalité de la population se conforme à la convention, un petit nombre d'individus peut, pour des raisons diverses, s'en détourner. Aussi, lorsqu'il est reconnu que les comportements déviants peuvent causer un préjudice à la population des convenants, l'autorité publique défendant l'intérêt général, a pour mission de les contenir. Si l'on reprend l'exemple du sens de la conduite automobile, il est évident, dans ce cas, que la déviance n'est pas admissible pour des raisons de sécurité ; l'autorité publique se doit donc d'intervenir. De la même façon, elle interviendra lorsqu'une entreprise adoptera des dispositions comptables contraires aux conventions établies ; la fiabilité et la crédibilité de l'information financière en dépendent.

1.2. Les facteurs endogènes

Contrairement aux précédents, les facteurs endogènes consubstantiels à la nature même de la convention en place. Trois facteurs peuvent alors être recensés : *la dissidence*, *la dissonance* et *l'intention stratégique*.

1.2.1. La dissidence

Premier facteur endogène, la *dissidence* peut être définie comme le comportement d'un groupe étendu d'individus (que nous qualifierions de « dissidents » (G2)), décidant de ne pas ou de ne plus se conformer à la convention en place (C1). Pour autant, l'action n'est pas ici considérée comme subversive, car il n'est pas dans l'intention du groupe dissident de renverser la convention établie, mais simplement d'en adopter une autre (C2).

Ce phénomène peut avoir, selon les circonstances, l'effet d'un détonateur qui propage avec plus ou moins de force, et plus ou moins loin, un doute déstabilisant. Le jeu spéculatif auquel se livrent alors les différents membres, va permettre à chacun d'entre eux d'apprécier l'impact de ce nouveau type de comportement. S'il y a conviction que le groupe rebelle est suffisamment influent pour séduire le reste de la population (G1), la convention en place est alors menacée. Il est en effet, probable que chacun s'interroge sur l'attitude adoptée par le

reste de la population à l'égard de l'alternative C2, véhiculée par le groupe dissident. Le doute peut alors se répandre quant à une adoption pérenne de la convention en place.

Deux paramètres essentiels vont alors déterminer en grande partie la résistance ou inversement l'affaiblissement de la convention C1. D'une part, le groupe G1 évaluera la pertinence de C2 (en terme d'utilité sociale ou professionnelle selon le contexte) et la compare à celle de C1. Le différentiel de pertinence en faveur de C2 peut alors être facteur participant à la déstabilisation de C1. D'autre part, les qualités et le poids politique *lato sensu*, que la population reconnaît aux sécessionnistes est un paramètre tout autant déterminant sur les résultats de la lutte « C1-C2 », chaque membre de G1 anticipant l'influence du comportement de G2 sur le reste de la population. Cette anticipation étant étroitement liée à la légitimité reconnue au groupe G2.

On se souvient par exemple du combat mené par la société Virgin contre la réglementation publique et les syndicats pour obtenir l'ouverture dominicale de ses magasins. La société de distribution se plaçait alors en position de *dissidence*. Certes, les conventions établies ont résisté, mais nul ne contestera qu'elle furent sérieusement mises en doute face à la convention *alternative*. Il eut été plus que probable qu'une victoire de Virgin constituât alors une brèche dans laquelle d'autres entreprises se seraient rapidement engouffrées, mettant à mal une convention vieille de plus d'un demi-siècle.

Comme toute convention, la convention comptable peut-être mise en doute par un groupe dissident qui prend la décision de ne plus s'y conformer afin d'adopter une règle différente. Celle-ci apparaîtra alors comme une *alternative* aux yeux des autres membres de la population. Ainsi, lorsque la Deutsche Bank, il y a quatre ans, annonça qu'elle présenterait son bilan 1995 selon les normes IAS (International Accounting Standards), cela constitua une première outre-Rhin. En langage plus conventionnaliste, nous dirons que la banque allemande, fit preuve de *dissidence* à l'égard de la convention établie (production des comptes aux normes allemandes). La banque justifia sa décision par un souci de transparence, l'adoption de ces normes devant permettre de mieux répondre aux attentes des investisseurs internationaux. « La banque veut offrir une meilleure vision du développement et du résultat de ses activités », a souligné la Deutsche Bank dans un communiqué. « Nous répondons ainsi aux exigences accrues de transparence et de qualité d'information que l'on constate dans le monde entier », a en outre rajouté Juergen Krumnow, chargé du contrôle au sein du directoire de la banque¹². Ainsi, les normes comptables internationales gagnent-elles peu à peu du terrain ; elles en sont même venues à investir le secteur bancaire allemand, puisqu'actuellement, plus de la moitié des grandes banques allemandes ont suivi la voie tracée par la Deutsche Bank.

Si elle innova en adoptant des normes non conventionnelles, la banque fut toutefois, précédée, mais sur un autre secteur, par Daimler-Benz qui publia en 1993 ses comptes aux normes américaines. On connaît d'ailleurs la confusion que cela provoqua, Daimler-Benz affichant un bénéfice selon les normes allemandes et une perte selon les normes américaines.

1.2.2. La dissonance

Second facteur endogène, la *dissonance* peut se définir comme une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles. Les conditions qui présidèrent à la genèse d'une convention peuvent effectivement se modifier au point de lui faire perdre toute sa pertinence. Les mutations de l'environnement au sein duquel évolue la convention expliquent largement ce phénomène.

¹² *Les Echos*, « La Deutsche Bank adopte les normes comptables internationales », quotidien du 20 décembre 1995.

La pertinence d'une convention peut-être définie comme l'ensemble des éléments qui légitiment son adoption aux yeux des convenants. Il y a *dissonance* lorsque cette pertinence est remise en cause pour diverses raisons. Certes, la pertinence n'est pas une qualité indispensable au maintien d'une convention : nombre de conventions qui orientent quotidiennement nos comportements n'ont aujourd'hui plus d'autres justifications que d'être adoptées par l'ensemble de la population ; « j'agis de la sorte, simplement parce que je suis convaincu que mes pairs agissent ainsi, et attendent de moi, les même actes, sans pour autant trouver une raison logique à ces actes ». Toutefois, *la dissonance* peut à terme, selon les conditions, jeter progressivement un doute sur le respect de la convention en place, et contribuer à l'émergence d'une nouvelle pratique, *l'alternative*.

Au sein du domaine comptable, on reconnaîtra aisément que l'évolution du contexte peut en effet donner naissance à une ou plusieurs *alternatives*, dès lors que certaines conventions n'emportent plus la conviction des praticiens et autres utilisateurs.

Une illustration de *dissonance* nous est fournie par la dématérialisation croissante de l'économie. Les investissements des entreprises comprennent une part grandissante d'éléments incorporels que la comptabilité ne parvient pas à traduire correctement dans les actifs de l'entité ; le phénomène est aujourd'hui largement débattu. L'ampleur des *goodwills* révélés par les opérations d'acquisition démontre s'il était besoin, l'incapacité du modèle comptable à appréhender ce type d'investissement. Le dysfonctionnement est tel, qu'actuellement, les états financiers ne rentrent que faiblement en ligne de compte dans la valorisation d'une société. Conséquemment, les conventions qui « enserrent » le bilan, sont régulièrement mises en cause et le doute qui gagne peu à peu les esprits fraye un chemin que certaines conventions *alternatives* s'empresseront d'emprunter. Aussi, les auteurs sont-ils nombreux, depuis quelques années, à proposer des conventions divergentes, à leur sens plus adaptées. Une *alternative* aura d'ailleurs d'autant plus de chance de s'imposer, que les groupes d'utilisateurs dominants souffrent de cette *dissonance*. Ils sont en effet légion à réclamer une approche économique de la comptabilité.

Signalons à ce propos que les conventions évoluent toujours plus lentement que le contexte qui les abrite. C'est le *principe d'inertie*. Il en résulte des effets de *dissonance*, qui à terme, peuvent engendrer l'impulsion nécessaire à leur dynamique. L'adéquation « convention-contexte » est presque toujours chaotique, rarement symbiotique.

1.2.3. L'intention stratégique

Dernier facteur endogène, *l'intention stratégique* correspond à un comportement conscient et souhaité de la part de certains acteurs ou groupes d'acteurs qui disposent d'une influence sur le territoire de la convention établie. Nous avons là un scénario de stratégie délibérée qui consiste à répandre un doute au sein des convenants, dans l'intention de les amener à basculer progressivement dans le domaine d'une convention *alternative*.

Bien entendu, la manœuvre est rarement désintéressée ; elle aspire le plus souvent à accroître l'utilité sociale des stratèges en orientant le comportement de la population visée. Le groupe stratégique ne dispose aucunement d'une autorité légale, mais d'une influence qu'il peut exercer pour tenter une déstabilisation de la convention en place.

En ce sens, *l'intention stratégique* doit être distinguée de *la dissidence* ; les finalités sont différentes, même si parfois, les conséquences sont identiques :

- la *dissidence* représente le comportement d'un groupe qui cherche simplement à s'extraire de la convention établie pour adopter une convention *alternative* dont il considère le discours plus adapté à leur situation ; il n'a pas pour projet de porter atteinte à la convention existante, même si, involontairement sa manœuvre contribue aussi à y répandre un doute ;

- l'*intention stratégique*, quant à elle, présente un objectif différent puisqu'elle a réellement pour dessein de renverser la convention en place pour lui en substituer une autre.

Il serait d'ailleurs difficile de considérer que le respect généralisé des règles et usages comptables exclut tout calcul. A la dimension sociale-historique sédimentée dans les acteurs s'ajoute le comportement stratégique. Aussi, l'intérêt bien compris de certains groupes influents peut les conduire à mener des stratégies en vue de déplacer ou de renverser les conventions comptables en place. Il ne s'agit plus alors d'agir *dans* les conventions, mais *sur* les conventions.

L'*intention stratégique* constitue donc, une autre catégorie de facteurs favorisant la naissance du doute et partant, l'émergence de règles adverses. Dans le domaine de la comptabilité, il s'agit fréquemment des pressions intentionnelles exercées par les différents acteurs au sein des organismes de normalisation. D'une manière générale, on peut constater avec P. Boisselier que toute norme est le fruit d'un compromis dans lequel chaque partie intéressée (organisations professionnelles d'experts-comptables et commissaires aux comptes, administration fiscale, juristes, organisations patronales, Commission des Opérations Boursières...) trouve son intérêt en satisfaisant ses propres besoins ou tente autant que possible de limiter ses concessions. « La tendance de la norme sera d'aller dans le sens des parties prenantes les plus actives du moment »¹³. Les organisations professionnelles contribuent ainsi, à faire pression sur les conventions existantes pour les faire évoluer dans un sens leur paraissant plus juste ou plus favorable. Plus précisément, elles sont enclines d'une part à favoriser les positions de leurs clients, les entreprises, et d'autre part, à promouvoir tout ce qui peut développer le recours aux services que les professionnels de la comptabilité sont susceptibles de proposer (et partant, des honoraires perçus). On pourrait rajouter que ces organisations ont aussi intérêt à pousser dans le sens d'une plus grande précision des normes (et donc une complexité accrue du discours de la convention) ; en effet, en l'absence de normes précises, le praticien qui produit les états financiers et le vérificateur qui en atteste la conformité ne pourraient proposer des états capables de satisfaire des parties aux intérêts divergents. Ainsi, les professionnels soucieux de se procurer un abri juridique, pourront au moins se targuer de produire des états financiers conformes aux règles du jeu reconnues, dont se sont dotés les différents acteurs.

Dans ce registre et comme nous l'évoquions précédemment, il est à noter que la forte présence des cabinets anglo-saxons au sein des nouvelles institutions françaises ne relève pas du pur hasard ; l'introduction en France de normes américaines et internationales qu'ils maîtrisent mieux que les cabinets français, leur procure un avantage certain¹⁴.

Les analystes financiers et les organismes boursiers constituent pour leur part un autre groupe de pression qu'on ne peut non plus négliger ; fortement demandeurs d'une communication fréquente et d'une information prévisionnelle, ils auront une prédilection, facile à comprendre, pour une information plus détaillée qu'agrégée¹⁵.

Les entreprises, notamment les plus grandes et conséquemment les plus puissantes, peuvent aussi exercer une pression afin de bousculer les conventions ; soucieuses de leur image auprès du public, certaines d'entre elles pèsent de toute leur masse pour que soient appliquées des règles favorisant des résultats élevés ou leur lissage dans le temps.

¹³ P. Boisselier (1991), « Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ? », CERAM, Nice-Sophia Antipolis, p.19.

¹⁴ B. Colasse et P. Standish, art. cit

¹⁵ J. Fortin (1989), « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », *Annales des mines, Gérer et comprendre*, septembre, p.29.

Dans une étude réalisée en 1987 sur le *lobbying* comptable et invoquant les développements de la théorie de l'agence et des signaux, R. D. Morris¹⁶ tente d'expliquer le comportement des firmes à l'égard des institutions de normalisation comptables. Il montre notamment, que les sociétés qui ont des difficultés ont tendance, afin de les masquer, à réclamer plus de flexibilité dans l'élaboration et l'application des normes. Inversement, les sociétés compétitives et soucieuses de le faire savoir auprès du public et notamment, l'actionnariat, exigent une plus grande précision des normes de façon à permettre au marché d'établir clairement la différence entre elles et les sociétés moins efficaces.

Enfin, l'Etat est un autre acteur dont on ne peut ignorer le poids, tant ses *intentions stratégiques* ont été déterminantes dans la production des conventions comptables. Celui-ci voit son influence se modifier dans les négociations au fil du temps, et varier selon les types de sociétés ; selon son degré d'intervention dans le milieu économique, il intervient avec plus ou moins d'intérêt pour accroître sa capacité à décider lui-même de la répartition des richesses de la nation. De ce point de vue, nous pouvons remarquer avec J. Fortin¹⁷ que son aptitude à diriger la distribution des ressources collectives dépend de l'étendue du pouvoir discrétionnaire qu'il s'octroie par la législation et du volume des capitaux qu'il collecte par la taxation. Aussi, les conventions comptables ont-elles été largement influencées par cette source de pouvoir. En ce qui concerne l'Etat français, nul ne contredira qu'il est l'acteur qui a certainement le plus pesé sur l'orientation des conventions comptables en France. Certes, le contexte actuel de déréglementation et de mondialisation des économies a considérablement affaibli son autorité ; néanmoins, force est de reconnaître que de l'Après-guerre jusqu'au second choc pétrolier, l'Etat a largement orienté la normalisation comptable, à des fins de planification économique dans un premier temps, pour satisfaire ses intérêts fiscaux dans un second temps¹⁸. Ce dernier facteur a d'ailleurs joué un rôle décisif dans l'émergence des conventions comptables, sachant que les entreprises, sans qu'elles y soient contraintes, ont aligné leurs pratiques comptables sur les règles fiscales¹⁹. Le fait de se soustraire à l'incertitude en évitant toute contestation avec l'administration, puis le mimétisme, expliquent aisément ce type de comportement.

Nous le voyons, les acteurs capables de produire une suspicion à l'égard d'une ou plusieurs conventions sont nombreux, d'autant que la liste n'est pas exhaustive. Bien entendu, ces manipulations sont intentionnelles, elles visent à remettre en cause certains éléments d'une ou plusieurs conventions comptables afin de leur substituer une *alternative*. Aussi, convient-il de noter que les *intentions stratégiques* dont sont l'objet certaines conventions comptables, évolueront nécessairement au fur et à mesure que changeront les forces présentes dans l'économie. Toutefois, si *l'intention stratégique* peut déclencher une dynamique des conventions en proposant des conventions adverses, elles peuvent aussi exercer des forces contraires qui tendent à immobiliser les conventions existantes. Certains groupes d'utilisateurs peuvent parfois trouver un intérêt dans leur maintien.

Ces développements permettent de comprendre qu'une règle comptable est susceptible d'évoluer lorsqu'une *alternative* parvient par la cohérence de son discours à la mettre en doute. Toutefois, l'émergence d'une telle convention adverse n'est pas spontanée. Nous

¹⁶ Morris R. D. (1987), « Signalling, Agency Théorie and Accounting Policy Choice », *Accounting and Business Research*, Vol. 18, n°69, pp. 47-56.

¹⁷ Fortin J. (1989), art. cit.

¹⁸ B. Colasse et P. Standish, art. cit.

¹⁹ Danziger R. (1991), Table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, « L'avenir de la normalisation comptable à la française », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9201, octobre, pp. 8-11.

venons de voir que plusieurs facteurs exogènes ou endogènes participent à son émergence ; les déterminants d'un tel processus ne sont d'ailleurs pas toujours clairement identifiables. Ces facteurs sont en effet, rarement isolés ; n'étant pas exclusifs les uns des autres, c'est, dans la plupart des cas, la conjonction de plusieurs d'entre eux qui engendre la production d'une *alternative*. La *dissidence* par exemple, peut avoir elle-même pour origine un *contact* avec une convention étrangère ou plus simplement la *dissonance* de la convention existante. Ainsi, un groupe prendra la décision d'adopter une convention différente (*dissidence*) parce qu'il jugera incohérent et injustifiable le discours délivré par l'ancienne (*dissonance*) ; ce sentiment pouvant être provoqué par des échanges effectués avec une population aux conventions différentes (*contact*). De façon identique, la *réglementation publique*, peut créer une situation de doute en prescrivant un nouveau comportement à la suite de plaintes, elles-mêmes liées à la *dissonance* d'une convention ou d'une *intention stratégique* (cas du *lobbying*).

Comprenant les mécanismes qui président à la naissance d'une règle adverse, il reste à présent à connaître et comprendre les réactions qu'on peut attendre de la convention établie.

2. Les réactions face à l'alternative comptable

Les différents facteurs qui viennent d'être présentés sont tous susceptibles de favoriser l'émergence d'une *alternative* comptable et partant, de répandre le doute au sein des adopteurs. Cette situation n'est pas sans effet sur la convention établie, les comportements déviants ne laissant jamais indifférente la population des convenants. La convention menacée par l'*alternative* peut alors présenter deux catégories de réactions :

- d'une part, les réactions pacifiques, que nous nommerons réactions de coopération (2.1.) ; deux types de situation peuvent alors se dégager : *le recadrage* ou *la cohabitation* ;
- d'autre part, les réactions hostiles, que nous nommerons réactions d'affrontement (2.2.) ; encore une fois deux situations peuvent apparaître : *la résistance* ou *l'effondrement*.

2.1. Les réactions de coopération

Les réactions de coopération se traduisent par l'assouplissement et l'adaptation du discours délivré par la convention établie ; celle-ci peut recadrer son contenu afin de répondre aux nouvelles demandes, retirant ainsi quelques attraits à l'*alternative*. Elle peut aussi s'ajuster en concédant une partie de son territoire à la convention adverse.

2.1.1. Le recadrage

Réaction de la convention face au doute, le *recadrage* correspond à une mutation du contenu informationnel que la convention délivre aux convenants, lui permettant ainsi de s'adapter au discours de l'*alternative*.

Méprisant l'incertitude comme tout individu, l'utilisateur de l'information comptable redoute le changement dans les conduites collectives. Aussi préférera-t-il, si un changement s'avère nécessaire, modifier ou aménager certains aspects du discours de la convention comptable, plutôt que l'abandon de celle-ci. Le recadrage consistera alors à corriger, déplacer, ou compléter certains aspects de la règle de façon à rendre son contenu plus cohérent. Ainsi, le recadrage contribue-t-il à restaurer la conviction des utilisateurs sur son bien-fondé, affaiblie par la menace de l'*alternative*. Aussi, ce que d'aucuns qualifient d'entorse à un principe ou à une règle, n'est parfois, qu'une forme de recadrage destinée à pallier une perte de cohérence.

Si le *recadrage* est pertinent, le doute qui avait envahi la population est refoulé ; la conviction sur une adoption généralisée, un moment mise à mal, est alors restaurée.

A ce sujet, le traitement comptable de la clause de réserve de propriété peut nous en fournir une bonne illustration. Sans rentrer dans le détail, rappelons simplement qu'une telle clause dans un contrat de vente subordonne le transfert de la propriété au paiement complet du prix par l'acheteur. Par conséquent, en vertu de la convention de patrimonialité, le bien cédé doit normalement rester dans le bilan du vendeur aussi longtemps qu'est différé ledit transfert. On imagine aisément la déformation du bilan et du compte d'exploitation que les tenants d'une comptabilité plus « économique » ont pu dénoncer. Aussi, lorsque la loi du 12 mai 1980 fut promulguée afin d'accroître la portée et l'efficacité de la clause de réserve de propriété en la rendant opposable au tiers, le législateur ne put difficilement faire autrement que de prescrire une comptabilisation transgressant la sacro-sainte convention de patrimonialité. Quelques lignes furent alors inscrites dans la loi pour recommander une comptabilisation identique, à quelques détails près, à celle d'un contrat de vente sans clause de réserve de propriété. Toutefois, certains praticiens interrogés reconnaissent avoir « anticipé » la loi en enregistrant des contrats avec clause, sans tenir compte de celle-ci. Ils étaient en effet nombreux à remarquer les distorsions comptables qui résultaient d'une comptabilisation respectueuse des règles comptables usuelles²⁰. Or, la loi du 12 mai 1980 ne pouvait qu'engendrer une expansion des pratiques commerciales faisant appel à ce type de dispositif juridique ; il eut été alors inopportun que la réglementation publique n'officialisât pas un *recadrage* déjà amorcé.

2.1.2. La cohabitation

Second cas de figure, la *cohabitation* peut être définie comme une scission de la population G1: une sous-population (G2) apparaît alors, se détachant de G1 pour adopter la nouvelle convention (C2) au détriment de l'ancienne (C1). Il y a alors *cohabitation* entre G1 et G2. Cette situation n'est viable que sous certaines conditions : le nouveau comportement prescrit par C2 ne doit pas interférer avec celui dicté par C1, auquel cas les externalités négatives dégagées par C2 entraîneraient des réactions immédiates de la part de la population G1. L'exemple de la conduite automobile est encore une fois utile pour démontrer dans ce cas, l'impossibilité d'une *cohabitation* au sein des convenants : soit on adopte la convention C1, on circule alors sur la file de droite, soit on adopte la convention C2 et on roule sur la file de gauche, la *cohabitation* étant inconcevable pour des raisons qui tombent sous le sens. La comptabilité pour sa part, fut très souvent le théâtre de telles situations. La *cohabitation* de deux conventions comptables trouve souvent son origine dans le détachement d'une sous-population qui décide d'adopter une convention comptable différente. En l'absence d'incompatibilité entre les deux comportements prescrits, un état de stabilité peut alors déboucher sur la *cohabitation* des deux conventions.

A ce propos, la littérature spécialisée s'est fait plusieurs fois l'écho d'une proposition entrant parfaitement dans ce cas de figure : le double jeu de comptes. S'il est entendu que les frontières de l'entité comptable ne sont pas données mais construites par l'observateur, on doit alors admettre que la convention d'unicité est inapte à satisfaire la totalité des besoins informationnels qui émanent des différents groupes d'utilisateurs. Il y a quelque embarras, en effet, à vouloir répondre aux multiples attentes au moyen d'un modèle comptable à vocation générale. Aussi, l'abandon du sacro-saint principe d'unicité a-t-il été maintes fois évoqué.

On a pu constater d'ailleurs, que chaque groupe utilisateur, en fonction de ses objectifs, effectue une série de retraitements qui ont pour conséquence de déplacer les

²⁰ C.f. J. M. Mousseron et C. Pérochon, « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, 1981, pp. 10- 65.

frontières de l'entité comptable afin qu'elles correspondent avec plus de pertinence à la représentation qu'il tient pour légitime. Aussi, la nature plurale de l'entité comptable peut-elle inviter un certain nombre à plaider en faveur d'un abandon de la convention d'unicité afin d'accueillir de nouveaux modèles dont la *cohabitation* pourrait répondre plus efficacement aux différents besoins des utilisateurs. Cette situation ne serait pas nouvelle puisque les comptes consolidés et les comptes sociaux connaissent depuis de nombreuses années une situation de *cohabitation* stable qui ne heurte aucun praticien ou autre utilisateur.

Pourtant, cela n'a pas toujours été le cas. Il y a plus d'un siècle, l'essor industriel vit apparaître entre les entreprises, des alliances, des prises de participation, des rachats, en fait, tous types d'opérations s'inscrivant dans une stratégie de croissance externe de la firme. De véritables groupes se sont progressivement formés. Au tout début, le système comptable n'avait pour préoccupation que les comptes individuels, mais rapidement, des voix se firent entendre pour réclamer une représentation comptable de ces nouvelles « méta-entités ». Naquirent ainsi, les comptes consolidés. Pas instantanément ; ce sont d'abord quelques tentatives très sporadiques ; les groupes les plus puissants, s'inspirant des pratiques étrangères proposèrent chacun leur modèle, et, peu à peu, se dégagèrent un ensemble de règles convergentes, non sans les difficultés qu'on peut imaginer.

La pratique des comptes consolidés se trouva alors consacrée par un document publié par le CNC et approuvé par un arrêté du 20 mars 1968. Toutefois, ce n'est pas cet organisme qui déclencha l'émergence de la nouvelle convention, celui-ci ne fit que canaliser, valider et communiquer un ensemble de pratiques s'y inscrivant. Précisons que c'est bien là une des principales attributions du Conseil national de la comptabilité que de trancher entre plusieurs pratiques concurrentes ; en ce sens, on ne peut contester son rôle de normalisateur. Pendant ce temps là, les comptes individuels se maintiennent, et leur utilité sera toujours reconnue, même au sein des grands groupes, préoccupés pourtant davantage par les comptes consolidés. Les premiers n'interférant pas avec les seconds, chacun s'accorde alors à considérer la *cohabitation* (au demeurant, consacrée par la loi de 1967 sur les sociétés commerciales) comme la meilleure solution.

Ainsi, la *cohabitation* en question s'est-elle inscrite dans notre vision conventionnelle de la comptabilité au point que nul ne trouve à redire au fait qu'une même société puisse établir deux jeux de documents de synthèse : individuels et consolidés.

2.2. Les réactions d'affrontement

A l'opposé, les réactions d'affrontement se distinguent par l'hostilité que nourrit la convention menacée à l'égard de l'*alternative*, dans la mesure où la première n'entend pas modifier sa structure en fonction du message délivré par la seconde. Il en découle une situation conflictuelle au cours de laquelle chaque discours tente d'imposer sa propre cohérence. La convention en place peut alors résister, elle en ressortira probablement renforcée, ou bien elle s'effondrera, donnant ainsi la vie à une convention nouvelle.

2.2.1. La résistance

Il y a *résistance* lorsque l'*alternative* émergente (C2) ne parvient pas à séduire la population se conformant à C1. Plus précisément, le contenu informationnel du message véhiculé par C2 ne remet pas véritablement en cause la pertinence du message délivré par la convention en place C1.

Eclairons cette situation en utilisant un exemple, l'interdiction de fumer dans les lieux publics. La *réglementation* tenta effectivement, il y a quelques années, de modifier le comportement des fumeurs en instituant une règle ayant pour effet de restreindre leur liberté. Ce faisant, la population concernée se voyait « proposer » une *alternative* (C2), prescrivant de cesser de fumer dans les espaces publics non prévus à cet effet. L'ancienne convention C1 (liberté de fumer) fut alors sérieusement remise en cause et le doute envahit toute la population, au point que l'on crût durant les quelques jours qui suivirent l'annonce du décret, à la victoire définitive de C2. Il n'était pas impensable en effet, d'imaginer que le discours de celle-ci (accepter une restriction de sa propre liberté pour préserver celle des non-fumeurs) pût apparaître plus pertinent que celui de C1. Sans même aller jusqu'à de telles considérations altruistes, il était possible que chaque fumeur fût convaincu de l'adoption généralisée de C2. Craignant d'être alors marginalisé, il aurait pu s'y conformer, renforçant dans le même temps sa généralisation. Toutefois, le législateur avait largement sous-estimé la *résistance* opposée par les convenants, et chacun put constater que l'*alternative* C2 n'emporta pas l'adhésion. Forte par son importance, la population concernée s'observa, se testa, s'épia et finalement s'imita. La vieille convention un instant menacée, en ressortit renforcée. La loi est toujours en vigueur ; cependant, faute d'avoir convaincu chacun de son adoption par l'autre, elle n'aura été qu'une vaine tentative de renversement.

De la même façon, il y a *résistance* d'une convention comptable lorsque l'*alternative* comptable ne parvient pas à la mettre en doute. En termes plus conventionnalistes, nous dirons que le discours diffusé par l'*alternative* n'emporte véritablement pas l'adhésion de la population au point d'abandonner ou d'aménager la convention comptable en vigueur.

L'harmonisation des comptabilités européennes, l'intégration en leur sein des différentes directives, ont montré la résistance des conventions en place. Certes, on pourra toujours se targuer d'avoir pu appliquer la quatrième directive relative aux comptes nationaux (1978) et la septième directive concernant les comptes consolidés (1983). Mais combien d'options a-t-il fallu créer pour ne pas bousculer les pratiques ? Et combien de divergences a-t-on dû accepter sur de nombreux problèmes (conversion des devises, crédit-bail ou subventions) ? Sans compter les méprises relevées à l'égard de certains concepts essentiels en comptabilité (image fidèle, bénéfice, prudence...), auxquels les pays ne sont pas parvenus à s'accorder sur la signification et les enregistrements induits²¹. Ainsi, la quatrième directive s'est-elle bien gardée, par exemple, de traiter explicitement le mode de comptabilisation du crédit-bail, les écarts de pratique étant trop importants au sein même de la C.E.E.. De fait, ce ne sont pas les différentes comptabilités qui se sont pliées aux exigences communautaires, mais plutôt les directives européennes qui ont dû s'ajuster à grands renforts d'options, aux conventions locales, tant la *résistance* que celles-ci opposaient était forte.

2.2.2. L'effondrement

A l'opposé, l'*effondrement* est la situation qui correspond à la disparition de la convention établie et à l'instauration d'une nouvelle convention dont le discours apparaît plus pertinent, c'est-à-dire plus à même de répondre aux attentes des convenants, et surtout plus convaincant quant à son adoption généralisée. La pertinence de l'*alternative* (C2), l'intensité du doute et le phénomène d'anticipation qui en découle vont alors déterminer la puissance du « souffle ». Plus concrètement, la survie de la convention C1 est fonction de la proportion d'individus basculant dans C2 soit : $G2 / (G1 + G2)$. En approfondissant l'analyse du

²¹ Gélard G. (1993), « Harmonisation des normes comptables : mythes et réalités », *Revue française de comptabilité*, décembre, pp. 22- 25.

processus, nous pourrions rajouter que la proportion perçue (ou même anticipée) importe plus que la proportion effective. Or, si les informations reçues amènent le convenant à considérer que C2 devient numériquement dominante ou anticipe qu'elle le deviendra, il est à peu près certain qu'il jugera celle-ci plus pertinente que C1. Craignant alors sa marginalisation, il abandonnera C1, basculera dans le camp de C2, et contribuera à renforcer le doute qui envahit la population C1. Ce mécanisme de défection cumulative et autorenforçante, engendrera très certainement la disparition à terme de C1.

Une mise en perspective historique de la comptabilité nous révèle que de nombreuses situations d'affrontements se sont soldées par un effondrement de la règle établie. Lorsque le discours de celle-ci apparaît moins convaincant (en termes de cohérence ou d'adoption généralisée) que celui diffusé par une règle *alternative*, la population se voit basculer plus ou moins rapidement dans un nouvel espace aux prescriptions comptables différentes. Il convient toutefois, de préciser que *l'effondrement*, pour rapide qu'il puisse être, n'est cependant pas instantané ; le processus intègre dans la plupart des cas, différentes phases de transition :

- Ainsi est-il fréquent d'observer une phase de *résistance* : la convention étant par définition une régularité comportementale, les individus n'ont ni le réflexe, ni même la volonté de modifier leur conduite immédiatement. Nous savons de surcroît que les convenants s'en remettent à un jeu d'observation spéculaire ; aussi, avant de donner une nouvelle orientation à son comportement, chacun d'eux doit être suffisamment convaincu que l'autre agira de la sorte. Les phénomènes d'inertie ne sont pas rares.

- Une phase de *recadrage* est aussi possible ; des mesures d'aménagements sont alors destinées à limiter l'affaiblissement de la cohérence de la convention. Une grande majorité d'utilisateurs préférant à n'en pas douter, une faible perturbation (due aux aménagements) plutôt qu'un bouleversement des règles comptables qu'ils ont progressivement intégrées, il est, dès lors, très probable qu'un *recadrage* de la convention soit préalablement tenté.

- De la même façon, une phase de *cohabitation* peut parfois précéder l'effondrement de la convention. Deux cas de figure peuvent alors se présenter. La cohabitation est volontaire, ceci afin de faciliter le passage de l'ancienne convention à la nouvelle. Second cas, la cohabitation est involontaire : les deux populations se côtoient, celle qui a pris le parti de rejoindre le camp de *l'alternative*, et celle qui résiste en s'accrochant à l'ancienne convention. Progressivement, cette dernière peut se vider, s'affaiblir jusqu'à disparaître, tous ses membres se résolvant progressivement à se conformer à la nouvelle pratique.

Depuis qu'elle existe, la comptabilité n'a cessé d'évoluer ; ces trente dernières années, plus particulièrement, ont été le théâtre de transformations notables tant en France qu'à l'étranger : objectifs, présentation, contenu, techniques d'enregistrement et contrôle des comptes ont subi d'importantes modifications. Pourtant, les causes majeures de ces évolutions ont été souvent ignorées, si ce n'est par la description du mode d'élaboration des lois et des normes comptables. Tout semble se passer comme si quelques organismes souverains, véritables *Deus ex-machina* de la normalisation comptable, prodiguaient des règles auxquelles les entreprises s'empresseraient de se conformer. Toutefois, cette vision nous semble hautement réductrice car pas plus qu'on ne gouverne par décret, on ne saurait réduire l'évolution de la comptabilité au mode d'élaboration des règlements²². L'évolution des conventions comptables nous paraît obéir au contraire à des forces et des énergies plus complexes, s'appuyant sur un ensemble de mécanismes collectifs.

²² Maeder R. (1990), « Progression des principes comptables et diffusion des innovations », in *Réflexion sur la comptabilité*, Economica.

Dans cet esprit, il nous a semblé utile de présenter une nouvelle grille d'interprétation. Celle-ci suppose qu'en amont se manifeste une alternative au point de remettre en cause la conviction de chacun dans l'adoption généralisée de la convention établie. Plusieurs facteurs exogènes et endogènes participent en amont à l'émergence de cette convention adverse. Conséquemment, diverses réactions sont envisageables en aval. La convention en place peut s'adapter en recadrant son discours ou en acceptant de partager son territoire avec une autre convention. Elle peut aussi, selon le contexte, affronter l'adversité en s'engageant dans une lutte qui pourra la renforcer ou bien la renverser en consacrant l'alternative au rang de convention nouvelle. Le schéma annexé fournit alors une représentation générale de la dynamique conventionnaliste. Un regard novateur peut ainsi être posé sur la construction et la transformation des règles comptables.

Bibliographie

- Amblard M. (1998), « La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? », *Actes du XIX^e Congrès de l'AFC*, tome II, pp. 1017-1030.
- Bac-Charry B. (1994) thèse de doctorat en Sciences de Gestion « *Le système d'information et de diffusion des normes comptables et les changements dans les pratiques comptables des PME* », Université de Poitiers.
- Boisselier P. (1991), « Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ? », CERAM, Nice-Sophia Antipolis.
- Boyer R. et Orléan A., (1991), « Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire », *Revue économique*, n°2, mars, pp. 233- 274.
- Colasse B. et Standish P. (1997), « L'Etat, les entreprises et la profession comptable : mise en perspective socio-historique de la réforme inachevée de 1996-97 du dispositif français de normalisation comptable », *Cahier de recherche du CREFIGE* n°9702 et Communication lors du XVIème congrès mondial de l'IAAER, Paris.
- Danziger R. (1991), Table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, « L'avenir de la normalisation comptable à la française », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9201, octobre, pp. 8-11.
- Fortin J. (1989), « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », *Annales des mines, Gérer et comprendre*, septembre, p. 22-32.
- Gélard G. (1993), « Harmonisation des normes comptables : mythes et réalités », *Revue française de comptabilité*, décembre, pp. 22- 25.
- Gomez P.Y. (1996), *Le gouvernement de l'entreprise*, InterEditions, Paris.
- Gomez P.Y. (1994), *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris.
- Lemarchand Y. (1993), *Du dépérissement à l'amortissement*, Ouest Editions, Nantes.
- Les Echos* (1995), « La Deutsche Bank adopte les normes comptables internationales », quotidien du 20 décembre.
- Maeder R. (1990), « Progression des principes comptables et diffusion des innovations », in *Réflexion sur la comptabilité*, Economica.
- Morris R. D. (1987), « Signalling, Agency Théorie and Accounting Policy Choice », *Accounting and Business Research*, Vol. 18, n°69, pp. 47-56.
- Mousseron J. M. et Pérochon C. (1981), « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, pp. 10- 65.
- Raybaud-Turillo B. (1997), *Le modèle comptable patrimonial*, Vuibert, Paris.
- Riveline C. (1993), « La gestion et les rites », *Annales des mines*, décembre, pp. 82- 90.
- Sudgen R. (1986), *The Economics of Rights, Co-operation and Welfare*, Basil Blackwell.

LES FACTEURS D'EMERGENCE



